



PUTUSAN
Nomor 402/B/PK/PJK/2017

DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA
MAHKAMAH AGUNG

Memeriksa permohonan peninjauan kembali perkara pajak telah memutuskan sebagai berikut dalam perkara:

DIREKTUR JENDERAL PAJAK, tempat kedudukan di Jalan Jenderal Gatot Subroto No.40-42, Jakarta 12190, dalam hal ini memberikan kuasa kepada:

1. Dadang Suwarna, Direktur Keberatan dan Banding, Direktorat Jenderal Pajak;
2. Dayat Pratikno, Kasubdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;
3. Farchan Ilyas, Kepala Seksi Peninjauan Kembali, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;
4. Sylvira Fibrianingrum, Penelaah Keberatan, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding, berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-377/PJ./2016, tanggal 1 Februari 2016;

Pemohon Peninjauan Kembali dahulu Terbanding;

melawan:

PT. SYNGENTA INDONESIA, tempat kedudukan di Perkantoran Hijau Arkadia Tower C Lt.9 Jl. T.B. Simatupang Kav.88 Jakarta Selatan 12520, diwakili oleh Lim Jung Lee sebagai Presiden Direktur;

Termohon Peninjauan Kembali dahulu Pemohon Banding;

Mahkamah Agung tersebut;

Membaca surat-surat yang bersangkutan;

Menimbang, bahwa dari surat-surat yang bersangkutan ternyata Pemohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Terbanding, telah mengajukan permohonan peninjauan kembali terhadap Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-64927/PP/M.IVA/15/2015, Tanggal 20 Oktober 2015 yang telah berkekuatan hukum tetap, dalam perkaranya melawan Termohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Pemohon Banding, dengan posita perkara sebagai berikut:



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa sehubungan dengan diterbitkannya Keputusan Terbanding Nomor: KEP-217/WPJ.07/2014 tertanggal 6 Februari 2014 yang Pemohon Banding terima pada tanggal 12 Februari 2014, dengan ini perkenankanlah Pemohon Banding mengajukan permohonan banding terhadap KEP-217/WPJ.07/2014 tertanggal 6 Februari 2014 sehubungan dengan:

Jenis Pajak : PPh Badan

Tahun Pajak : 2010 (Januari s.d. Desember 2010)

Bahwa Permohonan banding ini Pemohon Banding sampaikan sesuai dengan ketentuan Pasal 27 ayat Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan ("UU KUP") serta Pasal 35 dan Pasal 36 UU Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak ("UU Pengadilan Pajak");

I. Perhitungan Pajak menurut KEP-217/WPJ.07/2014 tertanggal 6 Februari 2014

Bahwa berdasarkan KEP-217/WPJ.07/2014 tertanggal 6 Februari 2014, Terbanding memutuskan untuk menolak permohonan keberatan Pemohon Banding dan mempertahankan jumlah pajak yang masih harus dibayar dalam SKPKB PPh Badan Tahun Pajak 2010 Nomor: 00025/206/10/052/12 tertanggal 8 November 2012 dengan perhitungan sebagai berikut:

No	Keterangan	Jumlah menurut		Koreksi (b) – (a)
		Surat Permohonan Keberatan (a)	Keputusan Keberatan (b)	
1.	Peredaran Usaha	1.450.089.651.301	1.450.367.523.077	277.871.776
2.	Harga Pokok Penjualan	1.079.348.886.011	1.079.348.886.011	-
3.	Laba Bruto	370.740.765.290	371.018.637.066	277.871.776
4.	Biaya Usaha	287.186.053.790	274.110.737.840	(13.075.315.950)
5.	Penghasilan netto dalam negeri	83.554.711.500	96.907.899.226	13.353.187.726
6.	Penghasilan netto dalam negeri lainnya	(11.245.957.245)	(11.245.957.245)	-
7.	Penyesuaian fiskal			
	a. Penyesuaian fiskal positif	61.478.241.530	61.478.241.530	-
	b. Penyesuaian fiskal negatif	10.575.223.446	10.575.223.446	-
	c. Jumlah Penyesuaian fiskal	50.903.018.084	50.903.018.084	-



8.	Jumlah Penghasilan neto	123.211.772.339	136.564.960.065	13.353.187.726
9.	Kompensasi Kerugian	-	-	-
10.	Penghasilan Kena Pajak	123.211.772.339	136.564.960.065	13.353.187.726
11.	PPh Terutang	30.802.943.000	34.141.240.000	3.338.297.000
12.	Kredit Pajak			
	a. PPh Pasal 22	25.567.197.032	24.829.023.000	(738.174.032)
	b. PPh Pasal 25	8.908.865.931	8.908.865.931	-
	Jumlah	34.476.062.963	33.737.888.931	(738.174.032)
	Pajak yang kurang/(lebih) bayar	(3.673.319.963)	403.351.069	
	Sanksi Administrasi:	-		
	– Bunga Pasal 13 (2) KUP	-	185.541.492	
	Jumlah	-	185.541.492	
13.	Jumlah Pajak yang masih harus/(lebih) dibayar	(3.673.319.963)	588.892.561	

II. Latar Belakang Permohonan Banding

Bahwa pada tanggal 8 November 2012, Kantor Pelayanan Pajak Penanaman Modal Asing Satu ("KPP PMA Satu") telah menerbitkan SKPKB Nomor: 00025/206/10/052/12 atas PPh Badan Tahun Pajak 2010;

Bahwa atas diterbitkannya SKPKB tersebut di atas, pada tanggal 7 Februari 2013 Pemohon Banding telah menyampaikan permohonan keberatan kepada KPP PMA Satu melalui surat No.12/SI-TO 2010/02/2012 dimana di dalam surat permohonan keberatan tersebut, Pemohon Banding menyatakan ketidaksetujuan Pemohon Banding atas sebagian koreksi dalam SKPKB tersebut sebagai berikut:

No	Keterangan	Menurut SPT / Pemohon Banding (Rp)	Menurut Tim Pemeriksa (Rp)	Koreksi (Rp)	Pendapat Pemohon Banding
1.	Koreksi Peredaran Usaha	1.450.089.651.301	1.450.367.523.077	277.871.776	Tidak setuju atas koreksi
2.	Koreksi Biaya Royalty	27.074.202.983	13.998.887.033	13.075.315.950	Tidak setuju atas koreksi
3.	Koreksi Kredit Pajak	34.476.062.963	33.737.888.931	738.174.032	Tidak setuju atas koreksi
4.	Koreksi Biaya Depresiasi Aktiva tetap	221.588.125	233.354.099	11.765.974	Setuju atas koreksi
Jumlah				14.103.127.732	



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa atas permohonan keberatan Pemohon Banding, Kantor Wilayah DJP Jakarta Khusus telah menerbitkan Keputusan Nomor: KEP-217/WPJ.07/2014 tertanggal 6 Februari 2014 ("Keputusan Keberatan") yang pada intinya menolak permohonan keberatan Pemohon Banding dan mempertahankan jumlah pajak yang masih harus dibayar dalam SKPKB dengan perincian sebagai berikut:

Uraian	Semula (Rp)	Ditambah / Dikurangi (Rp)	Menjadi (Rp)
Penghasilan Neto	136.564.960.065	0	136.564.960.065
Kompensasi Kerugian	0	0	0
Penghasilan Kena Pajak	136.564.960.065	0	136.564.960.065
PPh Terutang	34.141.240.000	0	34.141.240.000
Kredit Pajak	33.737.888.931	0	33.737.888.931
PPh Kurang / (Lebih) Bayar	403.351.069	0	403.351.069
Sanksi Administrasi	185.541.492	0	185.541.492
Jumlah PPh yang masih harus / (lebih) dibayar	588.892.561	0	588.892.561

Bahwa Pemohon Banding tidak setuju atas sebagian koreksi yang dipertahankan dalam Keputusan Keberatan tersebut di atas, yaitu koreksi atas biaya royalti sebesar Rp13.075.315.950,00. Oleh karena itu, Pemohon Banding mengajukan permohonan banding atas Keputusan Keberatan tersebut;

Bahwa dengan demikian, permohonan banding ini Pemohon Banding sampaikan sesuai dengan ketentuan formal sebagaimana diatur dalam Pasal 35 dan Pasal 36 UU Pengadilan Pajak;

III. Alasan Permohonan Banding

Bahwa alasan permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Keberatan Nomor: KEP-217/WPJ.07/2014 tertanggal 6 Februari 2014 tersebut di atas adalah sebagai berikut:

Koreksi terhadap biaya usaha - biaya royalti sebesar Rp13.075.315.950,00

Menurut Terbanding

Bahwa dalam proses pemeriksaan tahun pajak 2010, Terbanding melakukan koreksi atas biaya royalti sebesar Rp13.073.315.950,00. Adapun alasan dilakukannya koreksi tersebut sebagaimana diuraikan oleh Terbanding dalam Risalah Pembahasan adalah sebagai berikut:

- Terbanding sependapat dengan Pemohon Banding bahwa bukti atas kepemilikan Intellectual Property ("IP") tersebut cukup dengan *Corn*



Germplasm License Agreement, dan bukti kepemilikan IP atas Syngenta Brand harus dibuktikan dengan dokumen sertifikat kepemilikan atas merek tersebut yang resmi terdaftar.

- Tetapi Terbanding tidak sependapat dengan tarif yang dibebankan yaitu sebesar 12% *Corn Germplasm License Fee* dan 1,5% *Brand License Fee*.
- Terbanding menghitung kembali tarif dengan menggunakan *Rule of thumb* sehingga diperoleh biaya royalti yang dianggap wajar atas *Corn Germplasm License Fee* dan *Brand License Fee* menurut Terbanding adalah sebesar Rp13.998.887.033,00.
- Hal ini konsisten dengan Keputusan Nomor: KEP-2169/WPJ.07/2011 tentang keberatan Wajib Pajak atas SKPKB PPh Badan tahun pajak 2008.

Bahwa dalam proses keberatan, sesuai dengan Surat Pemberitahuan Untuk Hadir dan Pemberitahuan Daftar Hasil Penelitian Keberatan ("SPUH") yang Pemohon Banding terima, Terbanding telah menerapkan pendekatan baru yang menghasilkan tambahan koreksi terhadap biaya royalti. Alasan tambahan yang digunakan oleh Terbanding pada proses keberatan sebagaimana tertera dalam SPUH tersebut adalah sebagai berikut:

- Secara material, Pemohon Banding tidak merealisasikan/melaksanakan kewajiban atas pemanfaatan IP tersebut. Hal ini dibuktikan dengan tidak adanya bukti pembayaran royalti;
- Berdasarkan uji silang atas biaya royalti yang telah dibiayakan oleh Pemohon Banding dalam SPT Tahunan PPh Badan tahun pajak 2010 dengan laporan keuangan audit, SPT Masa PPh Pasal 23/26 dan SPT Masa PPN Masa Pajak Januari - Desember 2010, Terbanding berpendapat bahwa biaya royalti yang dibiayakan oleh Pemohon Banding dalam SPT Tahunan PPh Badan Tahun Pajak 2010 tidak dilaporkan secara benar sesuai dengan Pasal 3 ayat (1) UU KUP.

Bahwa penggunaan alasan baru di atas di dalam SPUH menunjukkan bahwa Terbanding telah menerapkan pendekatan baru yang identik dengan temuan baru yang tidak pernah dipermasalahkan dalam proses pemeriksaan;

Bahwa dalam proses keberatan, Pemohon Banding telah menjelaskan dan membuktikan bahwa Pemohon Banding telah merealisasikan/melaksanakan kewajiban atas pemanfaatan IP tersebut dan bahwa biaya royalti telah dilaporkan dengan benar dalam SPT Tahunan PPh Badan tahun pajak 2010 sesuai dengan ketentuan dalam Pasal 3 ayat (1) UU KUP;



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa pada akhir proses keberatan, Terbanding kembali kepada koreksi awal yang dilakukan dalam proses pemeriksaan sebagaimana tertera dalam Keputusan Keberatan Nomor: KEP-217/WPJ.07/2014 tertanggal 6 Februari 2014 (yaitu koreksi atas biaya royalti sebesar Rp 13.075.315.950,00);

Menurut Pemohon Banding

Bahwa Pemohon Banding tidak setuju dengan koreksi atas biaya usaha sebesar Rp13.075.315.950,00 tersebut dengan alasan sebagai berikut:

1. Penerapan *Rule of Thumb* tidaklah tepat

Bahwa sebagaimana diuraikan dalam SPUH, Terbanding menyebutkan bahwa berdasarkan LPP/KKP Pemeriksa atas *intangible property* (royalti) tersebut, Terbanding tidak mempermasalahkan mengenai eksistensi dari royalti tersebut. Namun demikian, Terbanding menerapkan *Rule of thumb* dalam menghitung kembali biaya royalti yang dapat dikurangkan dari penghasilan bruto dalam penghitungan PPh Badan;

Bahwa dalam hal ini Pemohon Banding tidak setuju dengan dasar dari pendapat Terbanding atas *Rule of thumb* di atas. Berdasarkan pemahaman Pemohon Banding, sesuai dengan Pasal 18 ayat (3) UU PPh jo. Pasal 11 ayat (2) dan (3) Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-43/PJ/2010, metode penentuan harga transfer yang dapat diterapkan adalah: 1) *comparable uncontrolled price*, 2) *resale price method*, 3) *cost plus method*, 4) *profit split method*, dan 5) *transactional net margin method*. Sehingga metode penentuan harga transfer atas royalti seharusnya berdasarkan dari 5 metode yang telah disebutkan dalam peraturan tersebut;

Bahwa tidak ada peraturan pajak di Indonesia yang menyatakan bahwa metode *Rule of Thumb* merupakan metode yang harus diterapkan untuk menilai ataupun menguji kewajaran pembayaran royalti Wajib Pajak. Oleh karena itu tidaklah tepat apabila metode tersebut diterapkan dalam menguji pembayaran royalti;

Bahwa dengan demikian, Pemohon Banding berpendapat bahwa penerapan *Rule of Thumb* tidaklah tepat untuk menguji kewajaran dari pembayaran royalti yang dilakukan oleh Pemohon Banding;

Bahwa *OECD Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles dated 30 July 2013* juga tidak menyarankan penerapan metode *Rule of Thumb*. Mohon merujuk kepada Paragraf 162 *OECD Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles* yang menyatakan sebagai



berikut: *"It is sometimes suggested that certain rules of thumb may apply to determine a correct transfer price or to allocate income derived from the exploitation of intangibles between a transferor and a transferee of intangibles or rights in intangibles. The application of a general rule of thumb does not provide an adequate substitute for a complete functional and comparability analysis conducted under the principles of Chapters I through III. Accordingly, a rule of thumb cannot be used to evidence that a price or apportionment is arm's length, including in particular an apportionment of income between a licensor and a licensee of intangibles."*

2. *Transactional Net Margin Method (TNMM)* adalah metode yang paling tepat. Bahwa Analisa *transfer pricing* utama Pemohon Banding untuk mendukung prinsip kewajaran usaha atas transaksi afiliasi telah didokumentasikan dalam laporan *Transfer Pricing* yang disiapkan oleh KPMG dan disampaikan kepada Terbanding dalam proses pemeriksaan pajak pada tanggal 22 Maret 2012;

Bahwa berdasarkan analisa fungsional yang didokumentasikan dalam laporan *Transfer Pricing*, Pemohon Banding memilih metode TNMM sebagai metode yang paling tepat untuk menguji prinsip kewajaran usaha atas transaksi afiliasi pada tahun 2010. Menurut analisa TNMM, PTSI-Seeds *Division* (Divisi yang melakukan pembayaran royalti) menerima imbalan yang lebih tinggi dari imbalan yang wajar pada tahun 2010;

Bahwa dengan kata lain, pada tahun 2010 PTSI-Seeds *Division* menghasilkan margin laba bersih rata-rata sebesar 23,11% yang berada di atas rentang laba wajar (yaitu diantara 0,9% - 3,7% dengan median 2,2%). Hal ini menunjukkan bahwa PTSI-Seeds *Division* tidak membayar lebih dari tingkat kewajaran atas transaksi pembelian antar pihak afiliasi dan pembayaran royalti untuk penggunaan IP yang dimiliki oleh pihak afiliasi;

Bahwa jika PTSI-Seeds *Division* membayar royalti yang lebih rendah, maka Pemohon Banding akan menghasilkan margin laba bersih yang lebih tinggi dari rentang laba wajar. Oleh karena itu, hal ini menunjukkan bahwa PTSI-Seeds *Division* tidak membayar royalti yang melebihi prinsip kewajaran usaha untuk lisensi IP dari pihak afiliasi;

Bahwa meskipun Pemohon Banding telah menunjukkan bahwa pembayaran royalti adalah wajar melalui analisa *transfer pricing* yang didokumentasikan dalam laporan *Transfer Pricing*, yang juga merupakan analisa *transfer pricing* utama Pemohon Banding untuk mendukung prinsip kewajaran usaha atas transaksi afiliasi (termasuk pembayaran royalti), Pemohon Banding ingin



menyampaikan analisa *transfer pricing* tambahan untuk transaksi pembayaran royalti. Analisa tambahan ini menunjukkan bahwa pembayaran royalti secara transaksi sudah sesuai dengan prinsip kewajaran usaha dan telah memberikan manfaat terhadap bisnis Pemohon Banding;

3. Analisa tambahan: *Comparable Uncontrolled Price* (CUP) yang telah dilakukan untuk mendukung kewajaran tarif royalti

3.a. Analisa tambahan: Penerapan external CUP untuk menguji *Brand License Royalty*

Bahwa dalam proses pemeriksaan tahun pajak 2010, Pemohon Banding telah menyampaikan *Comparable Search Report - License to use Trademark and Tradename* kepada Terbanding pada tanggal 22 Maret 2012;

Bahwa analisis CUP dalam *Comparable Search Report - License to use Trademark and Tradename* tersebut menunjukkan rentang wajar tarif royalti atas *Brand License* sebagai berikut:

	Tarif Royalti (sebagai persentase dari penjualan)
Kuartil Bawah	1,3%
Median	3,0%
Kuartil Atas	5,0%
PTSI — Seeds Division	1,5%

Bahwa Tarif royalti yang dibayarkan *PTSI-Seeds Division* atas *Brand License* adalah sebesar 1,5% dari penjualan bersih yang berada dalam rentang tarif wajar. Dengan demikian, Pembayaran *Brand License Fee* *PTSI-Seeds Division* kepada *Syngenta Crop Protection AG* ("SCP AG") telah sesuai dengan prinsip kewajaran usaha;

3.b. Analisa tambahan: Penerapan internal CUP untuk menguji *Corn Germplasm License Royalty*

Bahwa SCP AG memberikan lisensi atas Kekayaan Intelektual ("*Intellectual Property*" atau "IP") kepada perusahaan afiliasinya dan juga kepada pihak independen (pihak ketiga). IP yang dilisensikan kepada pihak ketiga serupa dengan IP yang dilisensikan kepada Divisi Seeds Pemohon Banding. Oleh karena itu, tarif royalti dalam perjanjian lisensi dengan pihak ketiga mungkin dapat dipergunakan sebagai tambahan pendukung untuk analisa TNMM yang diberikan dalam laporan *Transfer Pricing*. Hal ini sesuai dengan paragraf 6.23 pada *OECD Guidelines* yang menyebutkan bahwa internal *CUP method* dapat diaplikasikan apabila pemilik hak atas IP telah memberikan lisensi yang



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

sama/sejenis kepada perusahaan independen dalam keadaan yang dapat diperbandingkan (*under comparable circumstances*);

Bahwa isi perjanjian lisensi pihak ketiga bersifat rahasia. Ringkasan transaksi pembanding internal yang relevan ditunjukkan dalam tabel berikut ini:

No	Produk/Kekayaan Intelektual yang dilisensikan	Wilayah Domisili Penerima Lisensi	Tarif Royalty (% Penjualan)
1.	<i>Seeds License agreement</i> — IP dan merek dagang (penggunaan hak milik, kepemilikan atas informasi, pengetahuan teknis dan merek dagang yang bernilai tinggi untuk memproduksi atau yang telah digunakan untuk memproduksi, mempromosikan dan mengkomersialisasikan benih jagung hibrida).	Selandia Baru	Tarif dasar 12% (12/8/7%)
2.	<i>Seeds License agreement</i> — hanya penggunaan hak atas IP (tidak termasuk merek dagang) (penggunaan hak milik, kepemilikan atas informasi dan pengetahuan teknis dan merek dagang yang bernilai tinggi untuk memproduksi atau yang telah digunakan untuk memproduksi, mempromosikan dan mengkomersialisasikan benih jagung), dan sesuai perjanjiannya, hak untuk menggunakan merek dagang tidak diberikan.	Uni Eropa dan Turki	Tarif dasar 15%/14%
3.	<i>Seeds License agreement</i> — IP dan merek dagang (penggunaan hak milik, kepemilikan atas informasi, pengetahuan teknis dan merek dagang yang bernilai tinggi untuk memproduksi atau yang telah digunakan untuk memproduksi, mempromosikan dan mengkomersialisasikan varietas tanaman palawija (khususnya jagung, kedelai, bunga matahari dan lain-lain)	United Kingdom dan Irlandia	12% untuk jagung
4.	<i>Seeds License agreement</i> IP dan merek dagang (penggunaan hak milik, kepemilikan atas informasi, pengetahuan teknis dan merek dagang yang bernilai tinggi untuk memproduksi atau yang telah digunakan untuk memproduksi, mempromosikan dan mengkomersialisasikan	China	10%



	semua jenis benih, khususnya jagung)		
5.	<i>Seeds License agreement</i> - Hanya penggunaan hak atas IP (tidak termasuk merek dagang) - untuk memproduksi, mempromosikan dan mengkomersialisasikan varietas kacang-kacangan. Sesuai perjanjiannya, hak untuk menggunakan merek dagang tidak diberikan.	Kegiatan produksi dilakukan di Selandia Baru dan kegiatan promosi serta komersialisasi dilakukan di India dan Pakistan	12%
Kuartil Bawah			9,5%
Median			12,0%
Kuartil Atas			12,5%

Bahwa untuk *Corn Germplasm License*, PTSl *Seeds Division* membayar royalti sebesar 12% dari penjualan bersih atas benih yang dikomersialisasikan yang berada dalam rentang tarif wajar. Oleh karena itu, transaksi yang dilakukan Pemohon Banding dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa terkait pembayaran royalti atas *Corn Germplasm License* telah memenuhi prinsip kewajaran usaha;

Bahwa selain itu, perlu diketahui bahwa Pemohon Banding tidak akan mampu melakukan kegiatan *processing*, *multiplication*, pemasaran dan distribusi benih jika tidak menerima kualitas bahan tanaman yang tinggi, *proprietary rights*, *proprietary information* dan *trademarks* dari pihak afiliasi;

Bahwa berdasarkan alasan di atas, dapat disimpulkan bahwa kekayaan intelektual, informasi dan manfaat yang diterima oleh Pemohon Banding dari SCP AG telah mendukung pembayaran royalti. Selanjutnya, seperti yang sudah dijelaskan di atas, bahkan setelah pembayaran royalti telah dilakukan, margin laba bersih pada PTSl-Seed *Division* (23.11%) jauh lebih tinggi apabila dibandingkan dengan perusahaan pembanding;

4. Penerapan *Rule of Thumb* tidaklah tepat berdasarkan Putusan Pengadilan Pajak atas perkara banding Pemohon Banding sehubungan dengan PPh Badan tahun pajak 2008

Bahwa seperti yang dijelaskan di atas, Terbanding dalam menerbitkan Keputusan Keberatan telah mempertahankan pendekatan semula dalam melakukan koreksi atas pembayaran royalti yang dilakukan oleh Pemohon Banding pada tahun pajak 2010 (yaitu penerapan *Rule of Thumb*) karena pendekatan ini konsisten dengan Keputusan Terbanding Nomor:



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

KEP-2169/WPJ.07/2011 tentang Keberatan Wajib Pajak atas SKPKB PPh Badan tahun pajak 2008 ("Keputusan Keberatan PPh Badan 2008");

Bahwa Pemohon Banding ingin menekankan bahwa Pemohon Banding telah mengajukan permohonan banding atas Keputusan Keberatan PPh Badan 2008 tersebut dan telah menerima Putusan Pengadilan Pajak No. Put-46787/PP/M.IV/15/2013 tertanggal 20 November 2012 sehubungan dengan perkara banding tersebut Halaman 104-105 dari Putusan Pengadilan Pajak tersebut diikhtisarkan sebagai berikut:

- Bahwa penerapan *Rule of Thumb* yang digunakan Terbanding tidak tepat karena tidak ada dasar hukum penggunaannya di Indonesia untuk menggantikan analisis *benchmarking* yang telah dilakukan oleh Pemohon Banding.
- berdasarkan hal tersebut di atas, Majelis berkesimpulan untuk mengabulkan seluruhnya permohonan banding Pemohon Banding.

Bahwa dengan mempertimbangkan penjelasan di atas, koreksi atas biaya royalti sebesar Rp13.075.315.950,00 seharusnya dibatalkan seluruhnya;

IV. Kesimpulan

Bahwa berdasarkan penjelasan di atas, perhitungan pajak menurut Pemohon Banding adalah sebagai berikut:

No	Keterangan	Jumlah (dalam Rp)
1	Peredaran Usaha	1.450.367.523.077
2	Harga Pokok Penjualan	1.079.348.886.011
3	Laba Bruto	371.018.637.066
4	Biaya Usaha	287.186.053.790
5	Penghasilan neto dalam negeri	83.832.583.276
6	Penghasilan neto dalam negeri lainnya	(11.245.957.245)
7	Penyesuaian fiskal	50.903.018.084
8	Penghasilan Kena Pajak	123.489.644.115
9	PPh Terutang	30.872.411.000
10	Kredit Pajak – PPh Pasal 22	24.829.023.000
11	Kredit Pajak – PPh Pasal 25	8.908.865.931
12	Pajak yang kurang / (Lebih) bayar	(2.862.477.931)
13	Sanksi : Bunga Pasal 13 (2) UU KUP	
14	Jumlah PPh yang masih harus / (Lebih) dibayar	(2.865.477.931)



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Menimbang, bahwa amar Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-64927/PP/M.IVA/15/2015, Tanggal 20 Oktober 2015 yang telah berkekuatan hukum tetap tersebut adalah sebagai berikut:

Menyatakan mengabulkan seluruhnya permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-217/WPJ.07/2014 tanggal 06 Februari 2014, tentang keberatan Wajib Pajak Atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Tahun Pajak 2010 Nomor: 00025/206/10/052/12 tanggal 08 November 2012, atas nama: PT. Syngenta Indonesia, NPWP: 01.000.201.2-052.000, beralamat di Perkantoran Hijau Arkadia Tower C Lt.9 Jl. T.B. Simatupang Kav.88 Jakarta Selatan 12520, sehingga PPh yang Kurang / (lebih) dibayar dihitung kembali menjadi sebagai berikut :

Peredaran Usaha	1,450,367,523,077
Harga Pokok Penjualan	1,079,348,886,011
Laba Bruto dari Usaha	371,018,637,066
Biaya Usaha	287,186,053,790
Penghasilan Neto dari Usaha	83,832,583,276
Penghasilan Neto Dari Luar Usaha	(11,245,957,245)
Penghasilan Neto Komersial	72,586,626,031
Penyesuaian Fiskal	50,903,018,084
Penghasilan Neto Fiskal	123,489,644,115
Kompensasi Kerugian	-
Penghasilan Kena Pajak	123,489,644,115
PPh Terutang	30,872,411,000
Kredit Pajak	33,737,888,931
a.PPh Pasal 22	24,829,023,000
b.PPh Pasal 25	8,908,865,931
PPh yang Kurang /(Lebih) dibayar	(2,865,477,931)



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Menimbang, bahwa sesudah putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap yaitu Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-64927/PP/M.IVA/15/2015, Tanggal 20 Oktober 2015, diberitahukan kepada Pemohon Peninjauan Kembali pada Tanggal 18 November 2015, kemudian terhadapnya oleh Pemohon Peninjauan Kembali dengan perantaraan kuasanya berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-377/PJ./2016, tanggal 1 Februari 2016, diajukan permohonan peninjauan kembali secara tertulis di Kepaniteraan Pengadilan Pajak pada Tanggal 10 Februari 2016, dengan disertai alasan-alasannya yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada Tanggal 10 Februari 2016;

Menimbang, bahwa tentang permohonan peninjauan kembali tersebut telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama pada Tanggal 2 Maret 2016, kemudian terhadapnya oleh pihak lawannya diajukan Jawaban yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada Tanggal 31 Maret 2016;

Menimbang, bahwa permohonan peninjauan kembali *a quo* beserta alasan-alasannya telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama, diajukan dalam tenggang waktu dan dengan cara yang ditentukan oleh Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2004 dan perubahan kedua dengan Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009, *juncto* Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, maka permohonan peninjauan kembali tersebut secara formal dapat diterima;

ALASAN PENINJAUAN KEMBALI

Menimbang, bahwa Pemohon Peninjauan Kembali telah mengajukan alasan Peninjauan Kembali yang pada pokoknya sebagai berikut:

I. Tentang Alasan Pengajuan Peninjauan Kembali

Bahwa Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.64927/PP/M.IVA/15/2015 tanggal 20 Oktober 2015 telah dibuat dengan tidak memperhatikan ketentuan yuridis formal atau mengabaikan fakta yang menjadi dasar pertimbangan dalam koreksi yang dilakukan Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding), sehingga menghasilkan putusan yang tidak adil dan tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku di Indonesia. Oleh karenanya Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.64927/PP/M.IVA/15/2015 tanggal 20 Oktober 2015 diajukan Peninjauan Kembali berdasarkan ketentuan Pasal 91 huruf e



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak:

Permohonan Peninjauan Kembali dapat diajukan berdasarkan alasan sebagai berikut:

e. Apabila terdapat suatu putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku;

II. Tentang Formal Jangka Waktu Pengajuan Memori Peninjauan Kembali

1. Bahwa Salinan Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.64927/PP/M.IVA/15/2015 tanggal 20 Oktober 2015, atas nama PT Syngenta Indonesia (Termohon Peninjauan Kembali/semula Pemohon Banding), telah diberitahukan secara patut dan dikirimkan oleh Sekretariat Pengadilan Pajak kepada Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) dengan Surat Pengiriman Putusan Pengadilan Pajak nomor: P.830/PAN/2015 tanggal 11 Nopember 2015 dan telah diterima secara langsung oleh Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) pada tanggal 24 November 2015 sesuai dengan Lembar Disposisi Direktorat Keberatan dan Banding Nomor KK:35226/umum.

2. Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 91 huruf e dan Pasal 92 ayat (3) *juncto* Pasal 1 angka 11 Undang-Undang Pengadilan Pajak, maka pengajuan Memori Peninjauan Kembali atas Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.64927/PP/M.IVA/15/2015 tanggal 20 Oktober 2015 ini masih dalam tenggang waktu yang diijinkan oleh Undang-undang Pengadilan Pajak atau setidaknya antara tenggang waktu pengiriman/pemberitahuan Putusan Pengadilan Pajak tersebut dengan Permohonan Peninjauan Kembali ini belum lewat waktu sebagaimana telah ditentukan oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku. Oleh karena itu, sudah sepatutnyalah Memori Peninjauan Kembali ini diterima oleh Mahkamah Agung Republik Indonesia.

III. Tentang Pokok Sengketa Pengajuan Peninjauan Kembali

Bahwa yang menjadi pokok sengketa dalam permohonan Peninjauan Kembali ini adalah sebagai berikut:

Koreksi atas biaya royalty sebesar Rp13.075.315.950,- terkait pemanfaatan harta tidak berwujud yang dilakukan antar pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang tidak sesuai prinsip kewajaran dan



kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa yang tidak dipertahankan Majelis Hakim Pengadilan Pajak

IV. Tentang Pembahasan Pokok Sengketa Peninjauan Kembali

Bahwa setelah Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) membaca, memeriksa dan meneliti Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.64927/PP/M.IVA/15/2015 tanggal 20 Oktober 2015, maka dengan ini menyatakan sangat keberatan atas putusan Pengadilan Pajak tersebut, karena pertimbangan hukum yang keliru dan telah mengabaikan fakta-fakta hukum (*rechtsfeit*) dan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku dalam pemeriksaan Banding di Pengadilan Pajak atau setidaknya telah membuat suatu kekhilafan baik berupa *error facti* maupun *error juris* dalam membuat pertimbangan-pertimbangan hukumnya, sehingga pertimbangan hukum dan penerapan dasar hukum yang telah digunakan menjadi tidak tepat serta menghasilkan putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan (*contra legem*), khususnya peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

1. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) melakukan koreksi atas biaya royalty sebesar Rp 13.075.315.950,- terkait pemanfaatan harta tidak berwujud yang dilakukan antar pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang tidak sesuai prinsip kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa. Koreksi tersebut dilakukan sebagai pelaksanaan kewenangan atributif yang diberikan kepada Direktur Jenderal Pajak berdasarkan Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.
2. Bahwa Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) tidak setuju dengan koreksi Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) karena:
 - a. Koreksi atas biaya royalti yang dilakukan dan dipertahankan oleh Pemohon Peninjauan Kembali dihasilkan dari penerapan metode *rule of thumb*;
 - b. Tanpa adanya koreksi terhadap Biaya Royalti pun, ROS Termohon Peninjauan Kembali telah berada dalam rentang wajar yang dihasilkan dari penerapan metode TNMM oleh Pemohon



Peninjauan Kembali, sehingga seharusnya koreksi tidak perlu dilakukan;

c. Metode *Rule of Thumb* (yang merupakan metode utama Pemohon Peninjauan Kembali dalam melakukan koreksi) tidak dikenal dalam ketentuan perpajakan di Indonesia, oleh karenanya penggunaan *Rule of Thumb* tidak ada dasar hukumnya;

d. Bahwa untuk kasus yang sama Tahun Pajak 2008, Majelis IV Pengadilan Pajak, melalui Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put 46787/PP/M.IV/15/2013 yang diucapkan dalam sidang terbuka pada tanggal 27 Agustus 2013 halaman 104-105, menyatakan sebagai berikut:

"bahwa penerapan *rule of thumb* yang digunakan tidak tepat karena tidak ada dasar hukum penggunaannya di Indonesia untuk menggantikan analisis *benchmarking* mendetail yang telah dilakukan oleh Pemohon Banding."

3. Bahwa pendapat Majelis Hakim Pengadilan Pajak atas sengketa *a quo* ini sebagaimana tertuang dalam putusan *a quo* halaman 61 antara lain berbunyi sebagai berikut:

Bahwa berdasarkan hal-hal di atas Majelis berpendapat :

- Bahwa untuk sengketa Tahun Pajak 2010, Majelis juga berpendapat bahwa *Rule of Thumb* yang digunakan Terbanding tidak tepat karena tidak ada dasar hukum penggunaannya di Indonesia;
- Bahwa sesuai Perhitungan Terbanding dengan menggunakan TNMM, bahwa *Return On sales* Pemohon Banding adalah 6,66 %, masih didalam rentang laba yang wajar, yaitu 1,53 % sampai dengan 10,74 %;
- Bahwa berdasarkan hal-hal di atas, Majelis berpendapat bahwa Biaya Royalty sebesar Rp27.074.202.983,00 masih dalam rentang laba yang wajar, dengan demikian Koreksi Terbanding sebesar Rp13.075.315.950,00 Tidak Dapat Dipertahankan;

Bahwa dengan adanya Biaya Royalty yang tidak dapat diperlahankan sebesar Rp13.075.315.950,00, maka Koreksi Terbanding sebesar Rp13.075.315.950,00 dapat diperinci, sebagai berikut :

No	Uraian	Koreksi Terbanding	Koreksi Terbanding Tidak Dapat	Koreksi Terbanding Tetap Dipertahankan
----	--------	--------------------	--------------------------------	--



			Dipertahankan	
1	Biaya Royalty	13.075.315.950	13.075.315.950	-

4. Bahwa ketentuan perundang-undangan yang terkait dengan pokok sengketa yang digunakan sebagai dasar hukum peninjauan kembali antara lain sebagai berikut:

4.1. Bahwa Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 (UU PPh 2008), antara lain mengatur:

Pasal 9 ayat (1) huruf f

Untuk menentukan besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak dalam negeri dan bentuk usaha tetap tidak boleh dikurangkan: jumlah yang melebihi kewajiban yang dibayarkan kepada pemegang saham atau kepada pihak yang mempunyai hubungan istimewa sebagai imbalan sehubungan dengan pekerjaan yang dilakukan;

Pasal 18 ayat (3)

Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajiban dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa dengan menggunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independen, metode harga penjualan kembali, metode biaya-plus, atau metode lainnya.

Penjelasan Pasal 18 ayat (3)

Maksud diadakannya ketentuan ini adalah untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak yang dapat terjadi karena adanya hubungan istimewa. Apabila terdapat hubungan istimewa, kemungkinan dapat terjadi penghasilan dilaporkan kurang dari semestinya ataupun pembebanan biaya melebihi dari yang seharusnya. Dalam hal demikian, Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan/atau biaya sesuai dengan keadaan seandainya di antara



para Wajib Pajak tersebut tidak terdapat hubungan istimewa. Dalam menentukan kembali jumlah penghasilan dan/atau biaya tersebut digunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independen (*comparable uncontrolled price method*), metode harga penjualan kembali (*resale price method*), metode biaya-plus (*cost-plus method*), atau metode lainnya seperti metode pembagian laba (*profit split method*) dan metode laba bersih transaksional (*transactional net margin method*).

Pasal 18 ayat (4)

Hubungan istimewa sebagaimana dimaksud pada ayat (3) sampai dengan ayat (3d), Pasal 9 ayat (1) huruf f, dan Pasal 10 ayat (1) dianggap ada apabila:

- a. Wajib Pajak mempunyai penyertaan modal langsung atau tidak langsung paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada Wajib Pajak lain; hubungan antara Wajib Pajak dengan penyertaan paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada dua Wajib Pajak atau lebih; atau hubungan di antara dua Wajib Pajak atau lebih yang disebut terakhir;
- b. Wajib Pajak menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung; atau
- c. terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan/atau ke samping satu derajat.

- 4.2. Bahwa Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-43/PJ/2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa, antara lain mengatur:

Pasal 3 ayat (2)

Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dilakukan dengan langkah-langkah sebagai berikut:

- a. Melakukan Analisis Kesebandingan dan menentukan pembanding;
- b. Menentukan metode Penentuan Harga Transfer yang tepat;
- c. Menerapkan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha berdasarkan hasil Analisis Kesebandingan dan metode



Penentuan Harga Transfer yang tepat ke dalam transaksi yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa; dan

- d. Mendokumentasikan setiap langkah dalam menentukan Harga Wajar atau Laba Wajar sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Pasal 11 ayat (2)

Metode Penentuan Harga Transfer yang dapat diterapkan adalah:

- a. metode perbandingan harga antara pihak yang independen (*comparable uncontrolled price/CUP*);
- b. metode harga penjualan kembali (*resale price method/RPM*) atau metode biaya-plus (*cost plus method/CPM*);
- c. metode pembagian laba (*profit split method/PSM*) atau metode laba bersih transaksional (*transactional net margin method/TNMM*).

Pasal 11 ayat (3)

Dalam menerapkan metode Penentuan Harga Transfer sebagaimana dimaksud pada ayat (2), wajib diperhatikan hal-hal sebagai berikut:

- a. penerapan metode Penentuan Harga Transfer dilakukan secara hirarkis dimulai dengan menerapkan metode perbandingan harga antar pihak yang independen (*comparable uncontrolled price/CUP*) sesuai dengan kondisi yang tepat;
- b. dalam hal metode perbandingan harga antar pihak yang independen (*comparable uncontrolled price/CUP*) tidak tepat untuk diterapkan, wajib diterapkan metode penjualan kembali (*resale price method/RPM*) atau metode biaya-plus (*cost plus method/CPM*) sesuai dengan kondisi yang tepat;
- c. dalam hal metode penjualan kembali (*resale price method/RPM*) atau metode biaya-plus (*cost plus method/CPM*) tidak tepat untuk diterapkan, dapat diterapkan metode pembagian laba (*profit split method/PSM*) atau metode laba bersih transaksional (*transactional net margin method/TNMM*).



Pasal 11 ayat (4)

Kondisi yang tepat dalam menerapkan metode perbandingan harga antar pihak yang independen (*comparable uncontrolled price/CUP*) adalah:

- a. Barang atau jasa yang ditransaksikan memiliki karakteristik yang identik dalam kondisi yang sebanding; atau
- b. Kondisi transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan pihak-pihak yang tidak memiliki Hubungan Istimewa identik atau memiliki tingkat kesebandingan yang tinggi atau dapat dilakukan penyesuaian yang akurat untuk menghilangkan pengaruh dari perbedaan kondisi yang timbul.

Pasal 11 ayat (5)

Kondisi yang tepat dalam menerapkan metode penjualan kembali (*resale price method/RPM*) adalah:

- a. Tingkat kesebandingan yang tinggi antara transaksi antara Wajib Pajak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan transaksi antara Wajib Pajak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa, khususnya tingkat kesebandingan berdasarkan hasil analisis fungsi, meskipun barang atau jasa yang diperjualbelikan berbeda; dan
- b. Pihak penjual kembali (*reseller*) tidak memberikan nilai tambah yang signifikan atas barang atau jasa yang diperjualbelikan.

Pasal 11 ayat (6)

Kondisi yang tepat dalam menerapkan metode biaya-plus (*cost plus method/CPM*) adalah:

- a. Barang setengah jadi dijual kepada pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa;
- b. Terdapat kontrak/perjanjian penggunaan fasilitas bersama (*joint facility agreement*) atau kontrak jual-beli jangka panjang (*long term buy and supply agreement*) antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa; atau
- c. Bentuk transaksi adalah penyediaan jasa.

Pasal 11 ayat (7)

Metode pembagian laba (*profit split method/PSM*) secara khusus hanya dapat diterapkan dalam kondisi sebagai berikut:



- a. Transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa sangat terkait satu sama lain sehingga tidak dimungkinkan untuk dilakukan kajian secara terpisah; atau
- b. Terdapat barang tidak berwujud yang unik antara pihak-pihak yang bertransaksi yang menyebabkan kesulitan dalam menemukan data pembanding yang tepat.

Pasal 12

Dalam hal kondisi-kondisi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 ayat (3) tidak terpenuhi maka metode laba bersih transaksional (*transactional net margin method*/TNMM) dapat diterapkan.

- 4.3. Bahwa Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-01/PJ.07/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak Terhadap Wajib Pajak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa, antara lain mengatur:

Pasal 1

Lampiran: Bab I - Pendahuluan

Lampiran: Bab III – Teknik Pemeriksaan

Angka 2: Metode-metode Pemeriksaan Kewajaran Harga

Penentuan harga pasar wajar dalam hubungan istimewa, dilakukan dengan menguji angka-angka dalam SPP melalui suatu pendekatan perhitungan tertentu mengenai penghasilan dan biaya. Metode tersebut termasuk metode tidak langsung, yang antara lain dikenal beberapa metode seperti berikut ini :

1. Metode harga pasar sebanding (*Comparable uncontrolled price method*);
2. Metode harga jual minus (*Sales minus/Resale price method*);
3. Metode harga pokok plus (*Cost plus method*);
4. Metode lainnya yang dapat diterima.

Bab II Paragraf 1.4.2 disebutkan:

Sumber-sumber Informasi Sebagai Pembanding

Pengkajian kewajaran *Transfer Price* sangat memerlukan data pembanding (komparabilitas). Data pembanding dari pihak ketiga perlu didapatkan dari sumber-sumber informasi, misalnya:

1. *Business News*; mengenai kegiatan usaha tertentu maupun mengenai tarif/harga barang-barang yang berlaku;



2. Brosur-brosur dan majalah-majalah *business* dan ekonomi lainnya;
3. Badan Pengembangan Ekspor Nasional (BPEN) dan Ditjen Daglu Departemen Perdagangan; data mengenai harga pasaran komoditi di Luar Negeri;
4. SGS/Ditjen Bea Cukai; data mengenai harga patokan barang-barang impor;
5. BAPEKSTA; data mengenai kuantitas, harga, jenis barang ekspor/impor;
6. PDBI (Pusat Data Business Indonesia); data mengenai ikhtisar kegiatan operasi perusahaan sejenis, harga dari barang/bahan ekspor dan impor;
7. PDIP (Pusat Data dan Informasi Perpajakan); misalnya data mengenai:
 - rasio laba kotor per KLU;
 - rasio laba bersih per KLU;
 - rasio hutang terhadap Modal per KLU;
 - dll;
8. BPS (Biro Pusat Statistik); data mengenai ekspor dan impor;
9. Departemen-departemen teknis lainnya sehubungan dengan data aktivitas perusahaan yang bersangkutan dan perusahaan sejenis yang diperiksa;
10. Dan lain-lain sumber informasi;

Bab II angka 2 :

Metode-metode Pemeriksaan Kewajaran Harga

Penentuan harga pasar wajar dalam hubungan istimewa, dilakukan dengan menguji angka-angka dalam SPP melalui suatu pendekatan perhitungan tertentu mengenai penghasilan dan biaya. Metode tersebut termasuk metode tidak langsung, yang antara lain dikenal beberapa metode seperti berikut ini :

1. Metode Harga Pasar Sebanding (*Comparable Uncontrolled Price*)
2. Metode Harga Jual Kembali (*Resale Price*)
3. Metode Harga Pokok Plus (*Cost Plus*)
4. Metode lainnya yang dapat diterima



Dalam pelaksanaannya Pemeriksa dapat menggunakan lebih dari satu metode sehingga diperoleh gambaran mengenai perhitungan harga wajar yang lebih realistis, khususnya dalam hal data pembukuan kurang lengkap.

Bahwa dari hasil penelusuran informasi terkait penentuan kewajaran royalty sesuai amanat dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-01/PJ.7/1993 tersebut di atas, terdapat bahan rujukan sebagai berikut:

1) Presentasi Opteon Pty. Ltd. (salah satu perusahaan penilai terkemuka di Australia) di WIPO (*World Intellectual Property Organization*-salah satu badan dunia dibawah PBB) :

Di dunia ini terdapat beberapa hierarki teori penentuan kewajaran Royalti:

- *Most reliable method to arrive at a royalty rate: Benchmarking combined DCF (Discounted Cash Flow)*

Perusahaan yang mempergunakan lisensi/IP harus dapat menghitung berapa penghasilan dari akibat penggunaan lisensi/IP dan diproyeksikan untuk keadaan sekarang;

Metode ini cukup sulit dan rumit untuk dapat digunakan, sehingga akan beralih ke hierarki cara penghitungan royalti yang wajar ke-2 yaitu *Rules of Thumb*;

- *Rules of Thumb*

Dalam teori ini, pemilik lisensi/IP hanya menerima 25% dari laba bersih sedangkan pengguna lisensi menerima 75% dari laba bersih;

- *Statistic and Average*

Penggunaan data pembanding dengan perusahaan sejenis. Kelemahan teori ini, tidak ada satu perusahaan pun yang akan sama dan identik dengan perusahaan lain, sehingga untuk mencari pembanding yang sesuai akan menemui kesulitan;

2) Robert Goldscheider & Marshall pertama kali mengemukakan teori "25% *Percent Rule*" dalam bukunya "*The Art of Licensing, from the Consultant's pain of view*" pada tahun 1971;

Penggunaan *Rule of Thumb* ini pertama kali digunakan Robert



Goldscheider pada tahun 1959 untuk menyelesaikan sengketa terkait pembayaran royalti yang wajar antara pemilik lisensi/IP dan pengguna lisensi/IP;

Bahwa sesuai hasil penelitian Robert Goldscheider, John Jarosz, dan Carla Mulhem yang dituangkan di dalam buku berjudul *Royalty Rate for Licencing Intellectual Property* diketahui bahwa 25% Rule merupakan pendekatan penentuan royalti yang lazim digunakan dalam negosiasi penentuan royalti antara *licensee* dan *licensor* independen atas penggunaan atau pemberian hak menggunakan *intellectual property*. Dengan demikian, penggunaan 25% Rule telah sesuai dengan konsep kelaziman sebagaimana dimaksud di dalam ketentuan Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang PPh Tahun 2000 karena merupakan kelaziman dalam dunia usaha;

3) Kasus-kasus yang menggunakan basis perhitungan "25 Percent Rule" dalam menyelesaikan sengketa terkait Lisensi/IP:

- Polaroid Corp. v. Eastman Kodak Co. 1990
- Mobil Oil Corporation v. Amoco Chemicals Corporation 1994
- Ciba-Geigy Corporation v. Internal Revenue 1999
- Lucent Techs., Inc. v. Gateway, Inc. 2009
- ResQNetcom v. Lansa, Inc. 2010
- 14i Ltd. P'ship v. Microsoft Corp. 2010
- Fresenius USA Inc. v. Baxter In'tl, Inc. 2009
- Uniloc USA, Inc. v. Microsoft Corp. 2011

3)4. Bahwa Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-04/PJ/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Petunjuk Penanganan Kasus-Kasus Transfer Pricing (Seri TP-1), antara lain mengatur:

Secara universal transaksi antar Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut dikenal dengan istilah *transfer pricing*. Hal ini dapat mengakibatkan terjadinya pengalihan penghasilan atau dasar pengenaan pajak dan/atau biaya dari satu Wajib Pajak ke Wajib Pajak lainnya, yang dapat direayasa



untuk menekan keseluruhan jumlah pajak terhutang atas Wajib Pajak-Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut. Kekurang wajaran sebagaimana tersebut di atas dapat terjadi pada :

- (1) Harga penjualan;
 - (2) Harga pembelian;
 - (3) Alokasi biaya administrasi dan umum (*overhead cost*);
 - (4) Pembebanan bunga atas pemberian pinjaman oleh pemegang saham (*shareholder loan*);
 - (5) Pembayaran komisi, lisensi, *franchise*, sewa, royalti, imbalan atas jasa manajemen, imbalan atas jasa teknik dan imbalan atas jasa lainnya;
 - (6) Pembelian harta perusahaan oleh pemegang saham (pemilik) atau pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang lebih rendah dari harga pasar;
 - (7) Penjualan kepada pihak luar negeri melalui pihak ketiga yang kurang/tidak mempunyai substansi usaha (misalnya *dummy company*, *letter box company* atau *re invoicing center*).
- 3)5. Bahwa *Organisation For Economic Cooperation and Development (OECD) Transfer Pricing Guidelines*, antara lain mengatur:

Par.3.64

An independent enterprise would not continue loss-generating activities unless it had reasonable expectations of future profits. See paragraphs 1.70 to 1.72. Simple or low risk functions in particular are not expected to generate losses for a long period of time. This does not mean however that loss-making transactions can never be comparable. In general, all relevant information should be used and there should not be any overriding rule on the inclusion or exclusion of loss-making comparables. Indeed, it is the facts and circumstances surrounding the company in question that should determine its status as a comparable, not its financial result.

Par. 3.65

Generally speaking, a loss-making uncontrolled transaction should trigger further investigation in order to establish whether or not it can be a comparable. Circumstances in which loss-making



transactions/enterprises should be excluded from the list of comparables include cases where losses do not reflect normal business conditions, and where the losses incurred by third parties reflects a level of risks that is not comparable to the one assumed by the taxpayer in its controlled transactions. Loss-making comparables that satisfy the comparability analysis should not however be rejected on the sole basis that they suffer losses.

- 3)6. Bahwa Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (selanjutnya disebut dengan UU Pengadilan Pajak), antara lain menyebutkan:

Pasal 69 ayat (1)

Alat bukti dapat berupa:

- a. surat atau tulisan;
- b. keterangan ahli;
- c. keterangan para saksi;
- d. pengakuan para pihak; dan/atau
- e. pengetahuan Hakim

Pasal 76

Hakim menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian beserta penilaian pembuktian dan untuk sahnya pembuktian diperlukan paling sedikit 2 (dua) alat bukti sebagaimana dimaksud dalam Pasal 69 ayat (1).

Memori penjelasan Pasal 76 menyebutkan

Pasal ini memuat ketentuan dalam rangka menentukan kebenaran materiil, sesuai dengan asas yang dianut dalam Undang-undang perpajakan.

Oleh karena itu, Hakim berupaya untuk menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian, penilaian yang adil bagi para pihak dan sahnya bukti dari fakta yang terungkap dalam persidangan, tidak terbatas pada fakta dan hal-hal yang diajukan oleh para pihak.

Pasal 78

Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan



perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan hakim.

Memori penjelasan Pasal 78 menyebutkan

Keyakinan Hakim didasarkan pada penilaian pembuktian dan sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan.

5. Bahwa data-data yang diperoleh pada saat pemeriksaan, keberatan dan fakta-fakta yang nyata-nyata terungkap pada persidangan adalah sebagai berikut:

5.1. Bahwa kegiatan usaha Termohon Peninjauan Kembali yang tercatat dalam administrasi Pemohon Peninjauan Kembali adalah dalam bidang industri pemberantasan hama. Namun demikian, dalam perkembangan sidang diperoleh informasi bahwa Termohon Peninjauan Kembali menjual produk (benih) dengan lisensi dari Syngenta Crop Protection AG.

5.2. Berdasarkan data SPT Tahunan PPh Badan Tahun Pajak 2010 lampiran 3A, diketahui bahwa terdapat transaksi hubungan istimewa atas pembayaran royalti sebesar Rp 27.074.203.000,00 dengan metode TNMM oleh Wajib Pajak kepada Syngenta Crop Protection, AG.

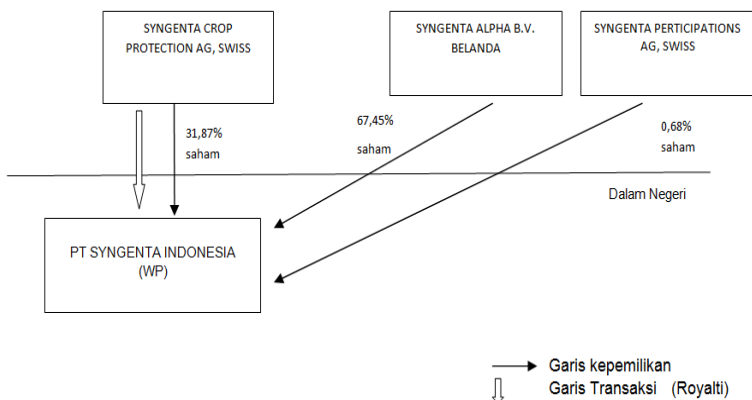
No	Nama	Alamat	Kegiatan usaha	Bentuk Hubungan
1	Syngenta Asia Pacific, Pte., Ltd.	Singapore	Regional Headquarters	2
2	Syngenta Crop Protection, AG.	Basel, Switzerland	Head Office	1
3	Syngenta Treasury N.V.	Netherland	Treasury	2
4	Syngenta India Limited	India	Produksi & Distribusi	2
5	Syngenta Seeds Limited	Thailand	Produksi & Distribusi	2

5.3. Bahwa berdasarkan data SPT Tahunan PPh Badan Tahun Pajak 2010 dan LPP Pemeriksa, bahwa Syngenta Crop Protection, AG merupakan pemegang saham Wajib Pajak dengan nilai saham sebesar 34,07%. Berdasarkan hal tersebut, bahwa Pasal 18 ayat (4) UU PPh telah terpenuhi, sehingga ketentuan Pasal 18 ayat (3) UU PPh dapat diterapkan.

5.4. Gambaran Hubungan Istimewa:



No.	Related Party	Penjualan	Pembelian	Komisi Penjualan	Royalti	Lisensi	Pemasaran
1	Syngenta Asia Pacific Pte Ltd		143.569.358.000				
2	Syngenta Asia Pacific Pte Ltd		947.816.121.000				
3	Syngenta Crop Protection AG				27.074.203.000		
4	Syngenta India Limited		587.131.000				
5	Syngenta Seeds Limited		22.755.560.000				



6. Bahwa berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku dan berdasarkan hasil pemeriksaan sengketa banding di Pengadilan Pajak sebagaimana yang telah dituangkan dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.64927/PP/M.IVA/15/2015 tanggal 20 Oktober 2015 serta berdasarkan penelitian atas dokumen-dokumen milik Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) pada saat pemeriksaan, keberatan dan fakta-fakta yang nyata-nyata terungkap pada persidangan, maka Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) menyatakan sangat keberatan dengan Putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang mengabulkan seluruh banding Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) dengan argumentasi sebagai berikut:

6.1. Bahwa tahun pajak yang menjadi sengketa adalah Tahun Pajak 2010, sehingga Undang-Undang PPh yang berlaku adalah Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 sebagaimana beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008;



6.2. Berdasarkan ketentuan Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 (UU PPh Tahun 2008) menyatakan bahwa “Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa dengan menggunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independen, metode harga penjualan kembali, metode biaya-plus, atau metode lainnya”;

Bahwa didalam ketentuan tersebut mengatur mengenai metode-metode *transfer pricing* yang dapat digunakan untuk menghitung harga wajar dengan menyebutkan adanya metode lainnya;

6.3. Berdasarkan Penjelasan Pasal 18 ayat (3) UU PPh Tahun 2008 lebih lanjut menyatakan bahwa “Maksud diadakannya ketentuan ini adalah untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak yang dapat terjadi karena adanya hubungan istimewa. Apabila terdapat hubungan istimewa, kemungkinan dapat terjadi penghasilan dilaporkan kurang dari semestinya ataupun pembebanan biaya melebihi dari yang seharusnya. Dalam hal demikian, Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan/atau biaya sesuai dengan keadaan seandainya di antara para Wajib Pajak tersebut tidak terdapat hubungan istimewa. Dalam menentukan kembali jumlah penghasilan dan/atau biaya tersebut digunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independen (*comparable uncontrolled price method*), metode harga penjualan kembali (*resale price method*), metode biaya-plus (*cost-plus method*), atau metode lainnya seperti metode pembagian laba (*profit split method*) dan metode laba bersih transaksional (*transactional net margin method*).”

6.4. Dengan demikian, secara jelas UU PPh Tahun 2008 tidak membatasi metode *transfer pricing* yang dapat digunakan untuk



menentukan harga wajar, karena digunakannya kata-kata “metode lainnya seperti metode pembagian labadst”. Dengan adanya kata “seperti” berarti terdapat metode lain selain metode pembagian laba (*profit split method*) dan metode laba bersih transaksional (*transactional net margin method*) yang diperkenankan oleh Undang-Undang dalam menghitung harga wajar. Dengan demikian, *Rule of Thumb* atau *25% Rule* yang digunakan oleh Pemohon Peninjauan Kembali pun tidak bertentangan dan masih sesuai dengan ketentuan UU PPh Tahun 2008;

- 6.5. Bahwa di dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-01/PJ.7/1993 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa, pada Bab II Paragraf 1.4.2: Sumber-sumber informasi sebagai pembanding, disebutkan bahwa: “Pengkajian kewajaran *Transfer Price* sangat memerlukan data pembanding (komparabilitas). Data pembanding dari pihak ketiga perlu didapatkan dari sumber-sumber informasi, misalnya :10. Dan lain-lain sumber informasi.” Mengingat bahwa *rule of thumb* merupakan bagian dari “data lain-lain sumber informasi”, pengujian kewajaran biaya royalty pada dasarnya dapat menggunakan konsep *25% rule* dan tidak bertentangan dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-01/PJ.7/1993 tersebut.

Bahwa Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-01/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa antara lain mengatur sebagai berikut:

Bab II Paragraf 1.4.2 disebutkan:

Sumber-sumber Informasi Sebagai Pembanding

Pengkajian kewajaran *Transfer Price* sangat memerlukan data pembanding (komparabilitas). Data pembanding dari pihak ketiga perlu didapatkan dari sumber-sumber informasi, misalnya:

1. *Business News*; mengenai kegiatan usaha tertentu maupun mengenai tarif/harga barang-barang yang berlaku;
2. Brosur-brosur dan majalah-majalah business dan ekonomi lainnya;



3. Badan Pengembangan Ekspor Nasional (BPEN) dan Ditjen Daglu Departemen Perdagangan; data mengenai harga pasaran komoditi di Luar Negeri;
4. SGS/Ditjen Bea Cukai; data mengenai harga patokan barang-barang impor;
5. BAPEKSTA; data mengenai kuantitas, harga, jenis barang ekspor/impor;
6. PDBI (Pusat Data Business Indonesia); data mengenai ikhtisar kegiatan operasi perusahaan sejenis, harga dari barang/bahan ekspor dan impor;
7. PDIP (Pusat Data dan Informasi Perpajakan); misalnya data mengenai:
 - rasio laba kotor per KLU;
 - rasio laba bersih per KLU;
 - rasio hutang terhadap Modal per KLU;
 - dll;
8. BPS (Biro Pusat Statistik); data mengenai ekspor dan impor;
9. Departemen-departemen teknis lainnya sehubungan dengan data aktivitas perusahaan yang bersangkutan dan perusahaan sejenis yang diperiksa;
10. Dan lain-lain sumber informasi;

Bab II angka 2 :

Metode-metode Pemeriksaan Kewajaran Harga

Penentuan harga pasar wajar dalam hubungan istimewa, dilakukan dengan menguji angka-angka dalam SPP melalui suatu pendekatan perhitungan tertentu mengenai penghasilan dan biaya. Metode tersebut termasuk metode tidak langsung, yang antara lain dikenal beberapa metode seperti berikut ini:

1. Metode Harga Pasar Sebanding (*Comparable Uncontrolled Price*);
2. Metode Harga Jual Kembali (*Resale Price*);
3. Metode Harga Pokok Plus (*Cost Plus*);
4. Metode lainnya yang dapat diterima.

Dalam pelaksanaannya Pemeriksa dapat menggunakan lebih dari satu metode sehingga diperoleh gambaran mengenai perhitungan harga wajar yang lebih realistis, khususnya dalam hal data



pembukuan kurang lengkap. Bahwa sesuai Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-01/PJ.7/1993, dimungkinkan adanya metode lain untuk menentukan kewajaran transaksi dan tidak terbatas metode yang tersebut dalam ketentuan *a quo* yang digunakan. Data-data sumber lain yang dapat menentukan kewajaran transaksi dimungkinkan sehingga metode 25% rule yang digunakan Pemohon Peninjauan Kembali memungkinkan digunakan untuk menentukan kewajaran transaksi Termohon Peninjauan Kembali;

- 6.6. Bahwa pendekatan *rule of thumb* digunakan oleh pemeriksa dengan mempertimbangkan prinsip konsistensi dengan hasil keputusan keberatan atas Wajib Pajak yang sama untuk kasus yang sama (biaya royalti) dan *rule of thumb* merupakan praktek yang lazim digunakan dalam dunia bisnis untuk menghitung besaran royalti;
- 6.7. Bahwa sesuai hasil penelitian Robert Goldscheider, John Jarosz, dan Carla Mulhern yang dituangkan di dalam buku berjudul *Royalty Rate for Licensing Intellectual Property* diketahui bahwa 25% Rule merupakan pendekatan penentuan royalti yang lazim digunakan dalam negosiasi penentuan royalti antara licensee dan licensor independent atas penggunaan atau hak menggunakan *intellectual property*. 25% Rule merupakan suatu pendekatan dalam penentuan royalti yang memenuhi unsur alokasi laba berdasar fungsi atau peran serta, karena pada hakikatnya 25% rule menghitung royalti berdasarkan konsep alokasi laba hasil operasi 25% untuk licensor dan 75% untuk licensee;
- 6.8. Bahwa dalam proses bisnis yang dijalankan oleh Termohon Peninjauan Kembali, pada hakikatnya bisnis yang dijalankan adalah kolaborasi antara *licensor* dan *licensee* dalam membuat produk dan memasarkan produk. Dalam hal ini *licensor* menjalankan fungsi sebagai pemilik *intellectual property* sedangkan *licensee* menjalankan fungsi sebagai pihak yang memanfaatkan *intellectual property* dalam proses produksi dan melakukan pemasaran produk yang dihasilkan, sehingga konsep 25% rule membagi alokasi laba berdasarkan fungsi untuk pihak



licensor mendapat alokasi laba 25% sementara licensee mendapat 75%;

Dengan demikian, penggunaan 25% Rule telah sesuai dengan konsep kelaziman sebagaimana dimaksud di dalam ketentuan Pasal 18 ayat (3) UU PPh Tahun 2008;

6.9. Bahwa mekanisme penerapan 25% rule sebagaimana diterapkan oleh Pemohon Peninjauan Kembali di dalam pengujian kewajaran biaya royalty pada hakikatnya merupakan penerapan metode *Comparable Uncontrolled Transaction* (CUT) menurut terminologi Kantor Pajak Amerika atau *Comparable Uncontrolled Price* (CUP) menurut terminologi Undang-Undang PPh Nomor 36 Tahun 2008 dan *OECD Transfer Pricing Guidelines*, karena dilakukan dengan membandingkan tarif royalty menurut Termohon Peninjauan Kembali dengan tarif royalty menurut 25% rule dengan mekanisme sebagai berikut :

- a. Menentukan biaya royalty wajar sebesar 25% dari Laba Operasi sebelum royalty;
- b. Membandingkan hasil yang diperoleh menurut 25% rule di atas dengan royalty yang dibebankan Termohon Peninjauan Kembali, yaitu dengan cara:
 - i. Biaya royalty yang didapatkan berdasarkan 25% rule langsung dibandingkan dengan biaya royalty yang dibebankan oleh Termohon Peninjauan Kembali. Jika royalty yang dibebankan kurang dari atau sama dengan royalty menurut 25% rule, maka biaya royalty tersebut dinyatakan wajar. Sebaliknya, apabila royalty yang dibebankan lebih dari atau sama dengan royalty menurut 25% rule, maka biaya royalty tersebut dinyatakan tidak wajar;
 - ii. Biaya royalty yang didapatkan berdasarkan 25% rule dikonversi menjadi tarif royalty (misalnya % tertentu dari penjualan atau *local value added*) untuk kemudian dibandingkan dengan tarif royalty sebagaimana ditentukan di dalam perjanjian. Jika tarif royalty yang dibebankan kurang dari atau sama dengan royalty tarif royalty menurut 25% rule, maka royalty tersebut



dinyatakan wajar. Sebaliknya, apabila tarif royalty menurut Termohon Peninjauan Kembali lebih dari atau sama dengan tarif royalty menurut 25% rule, maka royalty tersebut dinyatakan tidak wajar.

ii.10. Berdasarkan hal-hal tersebut di atas, dapat disimpulkan hal-hal sebagai berikut :

ii.10.1. Bahwa 25% rule yang digunakan oleh Pemohon Peninjauan Kembali dalam menentukan royalty adalah pendekatan yang tidak bertentangan dengan Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, karena:

- Bahwa mekanisme penerapan 25% rule, sebagaimana diterapkan oleh Pemohon Peninjauan Kembali di dalam pengujian kewajaran biaya royalty pada hakikatnya merupakan penerapan metode *Comparable Uncontrolled Transaction* (CUT) menurut terminologi Kantor Pajak Amerika atau *Comparable Uncontrolled Price* (CUP) menurut UU PPh Tahun 2008 dan *OECD Transfer Pricing Guidelines*;
- The 25% rule merupakan bagian dari “metode lain” sebagaimana dimaksud di dalam UU PPh 2008 karena berdasarkan konstruksi kalimat di dalam Penjelasan Pasal 18 ayat (3) UU PPh 2008 yang menggunakan kata “seperti”, mengandung makna bahwa undang-undang tidak membatasi “metode lain” yang hanya meliputi *Profit Split Method* dan *Transactional Net Margin Method*, melainkan dimungkinkan untuk digunakannya metode lain seperti 25% rule.

ii.10.2. Kajian Atas Praktik Penggunaan 25% Rule di Dunia

- Bahwa di dalam simposium *World Intellectual Property Organization* (WIPO) tahun 1997 disampaikan bahwa “*License Agreement* berusaha memberikan bagi hasil untuk pemegang *Intellectual Property* dengan cara yang adil. Pengalaman selama bertahun-tahun telah



menetapkan bahwa pembagian keuntungan yang adil berarti bahwa licensor akan menerima antara 1/4 dan 1/3 dari laba yang dihasilkan dalam masa proyek. Ini adalah aturan yang baik dan berguna praktis."

Berdasarkan simposium tersebut, diketahui bahwa 25% rule merupakan pendekatan penentuan royalty yang telah diakui secara internasional oleh Lembaga *Intellectual Property* Dunia di bawah naungan PBB;

- Bahwa The 25% Rule pertama kali dikemukakan oleh Robert Goldscheider & Marshall dalam bukunya "*The Art of Licensing from the Consultant's Point of View*". Selanjutnya 25% rule tersebut dipertajam lagi pembahasannya melalui hasil penelitian Robert Goldscheider, John Jarosz, dan Carla Mulhern yang dituangkan di dalam buku karya Russel Parr yang berjudul "*Royalty Rates for Licensing Intellectual Property*". Berdasarkan hasil penelitian tersebut, diketahui bahwa 25% rule merupakan metode yang lazim digunakan dalam negosiasi maupun penyelesaian sengketa tarif royalty antar pihak yang independent secara internasional;
- Bahwa Penggunaan 25% Rule ini pertama kali digunakan Robert Goldscheider untuk menyelesaikan sengketa terkait pembayaran Royalti yang wajar antara pemilik Lisensi dan pengguna Lisensi. Kasus-kasus yang menggunakan basis perhitungan "The 25% Rule" dalam menyelesaikan sengketa terkait Lisensi antara lain:
 - (1) Polaroid Corp. v. Eastman Kodak Co. 1990;
 - (2) Mobil Oil Corporation v. Amoco Chemicals Corporation 1994;
 - (3) Ciba-Geigy Corporation v. Internal Revenue 1985;
 - (4) Lucent Techs., Inc. v. Gateway, Inc. 2009;
 - (5) ResQNet.com v. Lansa, Inc. 2010;
 - (6) I4i Ltd. P'ship v. Microsoft Corp. 2010;
 - (7) Fresenius USA Inc. v. Baxter In'tl, Inc. 2009.



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

- Bahwa berdasarkan kajian atas Putusan Pengadilan Pajak Amerika Serikat atas sengketa transfer pricing antara Ciba-Geigy Corporation v. *Internal Revenue* (terlampir Putusan Pengadilan Pajak Amerika Serikat Nomor 2831-78 tertanggal 1 Agustus 1985 sebagai alat bukti di persidangan), diketahui hal-hal sebagai berikut :
 - a. Otoritas Pajak Amerika (*Internal Revenue Service / IRS*) pada tanggal 23 Desember 1977 telah mengeluarkan ketetapan pajak dengan koreksi pajak terutang untuk tahun pajak 1965, 1966, 1967, 1968, 1969. Pada intinya koreksi tersebut disebabkan karena biaya royalty yang dibayarkan oleh Ciba-Geigy Corporation kepada induknya sebesar 10% dinilai tidak wajar, sehingga dikoreksi menjadi 6%. (Halaman 2 Putusan United States Tax Court);
 - b. Di dalam keterangan tambahan di persidangan (*amended answer*) tertanggal 30 November 1982, IRS menyampaikan perubahan perhitungan dimana royalty wajar menurut IRS yang semula 6% menjadi 0% atau tidak dapat dibebankan seluruhnya (*In an amended answer, respondent sought to disallow the previously allowed and remaining royalties paid by petitioner to its parent company*- Halaman 2 Putusan);
 - c. Di dalam pertimbangan hukumnya, Hakim Pengadilan Pajak Amerika menyatakan tidak setuju dengan IRS dengan alasan sebagai berikut :
 - Berdasarkan 25% Rule, tarif royalty pada umumnya membagi laba netto sebelum royalty 25% dan 75% untuk licensor dan licensee;
 - Pada tahun 1958 sampai 1969, Ciba-Geigy Corporation mendapatkan *net profit before royalty* sebesar \$287,027,000 sementara royalty yang dibayar adalah \$55,813,000 atau

Halaman 36 dari 43 halaman Putusan Nomor 402/B/PK/PJK/2017



lebih dari 80% dari *net profit before royalty*.

Dengan demikian, net profit yang diperoleh Ciba-Geigy Corporation telah melebihi jumlah rasional profit yang seharusnya diperoleh *license* menurut 25% rule. (lihat halaman 36 Putusan Pengadilan Pajak Amerika Serikat);

- Bahwa berdasarkan beberapa pertimbangan yang salah satunya adalah hasil penerapan 25% rule tersebut, hakim dalam putusannya mengabulkan tuntutan Ciba-Geigy Corporation dan membatalkan koreksi yang dilakukan oleh IRS. (halaman 40-41 Putusan Pengadilan Pajak Amerika Serikat).
- Bahwa berdasarkan The 25 Per Cent Rule sebagaimana hasil penelitian Robert Goldscheider, John Jarosz, dan Carla Mulhern yang dituangkan di dalam buku karya Russel Parr yang berjudul “*Royalty Rates for Licensing Intellectual Property*” diketahui bahwa 25% rule adalah salah satu metode penghitungan kewajiban nilai royalti yang menggunakan pendekatan *income* (*Income Approach*). Metode ini biasanya digunakan dalam kondisi :
 - a. Keberadaan *Intangible Property* berada memiliki porsi yang signifikan dalam menentukan nilai produk;
 - b. *Incremental benefits* penggunaan IP sulit diukur;
- Bahwa berdasarkan hal tersebut, Pemohon Peninjauan Kembali berpendapat bahwa kondisi di atas adalah sama dengan kondisi yang terjadi pada Termohon Peninjauan Kembali, sehingga penggunaan The 25% Rule dapat digunakan dalam penentuan kewajiban royalti sesuai ketentuan Pasal 18 ayat (3) Undang Undang PPh;

Berdasarkan penjelasan di atas, dapat disimpulkan hal-hal sebagai berikut:



- a. Bahwa 25% rule merupakan pendekatan penentuan royalty yang telah diakui secara internasional oleh Lembaga *Intellectual Property* Dunia di bawah naungan PBB (WIPO);
 - b. Bahwa hasil penelitian Robert Goldscheider, John Jarosz, dan Carla Mulhern yang dituangkan di dalam buku karya Russel Parr yang berjudul "*Royalty Rates for Licensing Intellectual Property*" menunjukkan bahwa 25% rule merupakan metode yang lazim digunakan dalam negosiasi maupun penyelesaian sengketa tarif royalty antar pihak yang independent secara internasional;
 - c. Bahwa berdasarkan kajian atas Putusan Pengadilan Pajak Amerika Serikat atas sengketa *transfer pricing* antara Ciba-Geigy Corporation v. Internal Revenue Nomor 2831-78 tertanggal 1 Agustus 1985 diketahui bahwa 25% rule digunakan oleh Hakim Pengadilan Pajak sebagai bahan pertimbangan dalam memutus kasus tersebut;
 - d. Bahwa dengan demikian, penggunaan 25% rule dalam penentuan royalty wajar dalam sengketa transfer pricing di Indonesia dapat dibenarkan karena telah digunakan secara luas di dalam bisnis maupun praktik peradilan di dunia serta telah sesuai dengan ketentuan Pasal 18 ayat (3) UU PPh.
- b.d.3. Penelitian Penerapan Prinsip Kewajaran
- Bahwa dalam proses keberatan Pemohon Peninjauan Kembali telah melakukan langkah-langkah penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha yang hasilnya menguatkan koreksi Pemeriksa;
- Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali telah melakukan penghitungan ulang dengan menggunakan TNMM dan didapati perhitungan sebagai berikut:



	SPT PPh	Koreksi	Pemeriksa
Sales	1.450.089.651.301	-	1.450.089.651.301
HPP	1.079.348.886.011	-	1.079.348.886.011
Gross Profit	370.740.765.290	-	370.740.765.290
Expenses	287.186.053.791	13.075.315.950	274.110.737.841
Nett Profit	83.554.711.499		96.630.027.449
ROS	5,76%		6,66%
		Q1	1,53%
		Q2	5,03%
		Q3	10,74%

Bahwa berdasarkan uji kewajaran dengan memakai metode TNMM didapati bahwa:

	2008	2009	2010
Q1	1,27%	1,61%	1,53%
Q2	4,10%	5,16%	5,03%
Q3	11,94%	9,24%	10,74%

Dari tabel di atas diketahui bahwa dari hasil penghitungan kewajaran yang dilakukan Pemohon Peninjauan Kembali, Return On sales (*ratio* laba bersih dibagi Penjualan) dari hasil pemeriksaan adalah sebesar 6,66%. Hasil tersebut masih relevan dengan kriteria wajar TNMM yang terletak di Quartile 2, tepatnya antara Q2 dan Q3.

Bahwa dengan demikian, Pemohon Peninjauan Kembali berpendapat bahwa metode *Rule of Thumb* yang dipakai oleh Pemeriksa telah memenuhi unsur kewajaran, didukung dengan hasil pengujian kewajaran dengan memakai metode TNMM.

7. Bahwa dalam hukum yang berlaku di Indonesia, Norma Hukum dalam hal ini adalah undang-undang merupakan hukum konkrit sebagai peraturan yang riil berlaku sebagai hukum positif, yang mengikat untuk dilaksanakan.

Bahwa demi menjamin kepastian hukum, maka ketentuan tersebut sebagai Norma Hukum tidak dapat dikesampingkan oleh Majelis Hakim.

Bahwa Pengadilan Pajak dalam posisinya sebagai badan yang sesuai dengan sistem kekuasaan kehakiman di Indonesia harus mampu menciptakan keadilan dan kepastian hukum dalam penyelesaian sengketa pajak, maka seharusnya Majelis Hakim juga



mempertimbangkan adanya kepastian hukum dengan memutuskan sengketa berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Bahwa Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak menyatakan:

Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim;

8. Oleh karenanya putusan Majelis Hakim yang tidak mempertahankan koreksi Biaya Royalty sebesar Rp13.075.315.950,00 nyata-nyata telah bertentangan dengan ketentuan Pasal 18 ayat (3) Undang-undang PPh sehingga Pemohon Peninjauan Kembali berpendapat bahwa putusan yang diambil Majelis telah menyalahi ketentuan Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak sehingga diajukan peninjauan kembali ke Mahkamah Agung.

9. Bahwa berdasarkan fakta-fakta hukum (*fundamentum petendi*) tersebut di atas secara keseluruhan telah membuktikan secara jelas dan nyata-nyata bahwa Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah memutus perkara *a quo* tidak berdasarkan pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan tidak berdasarkan hasil penilaian pembuktian, sehingga pertimbangan dan amar putusan Majelis Hakim pada pemeriksaan sengketa banding di Pengadilan Pajak nyata-nyata telah salah dan keliru serta tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku (*contra legem*), khususnya dalam bidang perpajakan. Oleh karena itu, Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.64927/PP/M.IVA/15/2015 tanggal 20 Oktober 2015 harus dibatalkan.

V. Bahwa dengan demikian, Putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak Nomor Put.64927/PP/M.IVA/15/2015 tanggal 20 Oktober 2015 yang menyatakan: Menyatakan mengabulkan seluruhnya permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-217/WPJ.07/2014 tanggal 06 Februari 2014, tentang keberatan Wajib Pajak Atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Tahun Pajak 2010 Nomor: 00025/206/10/052/12 tanggal 08 November 2012, atas nama: PT. Syngenta Indonesia, NPWP: 01.000.201.2-052.000, beralamat di Perkantoran Hijau Arkadia Tower C Lt.9 Jl. T.B. Simatupang Kav.88 Jakarta Selatan 12520, sehingga PPh yang Kurang / (lebih) dibayar dihitung kembali menjadi sebagaimana tersebut di atas pada halaman 2,



adalah tidak benar dan nyata-nyata bertentangan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

PERTIMBANGAN HUKUM

Menimbang, bahwa terhadap alasan-alasan peninjauan kembali tersebut, Mahkamah Agung berpendapat:

Bahwa alasan-alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali tidak dapat dibenarkan, karena putusan Pengadilan Pajak yang menyatakan mengabulkan seluruhnya permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor: KEP-217/WPJ.07/2014 tanggal 06 Februari 2014, mengenai keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Penghasilan Tahun Pajak 2010 Nomor: 00025/206/10/052/12 tanggal 08 November 2012, atas nama Pemohon Banding, NPWP: 01.000.201.2-052.000, sehingga pajak yang masih harus dibayar menjadi lebih bayar sebesar Rp2,865,477,931,00; adalah sudah tepat dan benar dengan pertimbangan:

- a. Bahwa alasan-alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali dalam perkara *a quo* yaitu Koreksi atas biaya royalty sebesar Rp13.075.315.950,00; terkait pemanfaatan harta tidak berwujud yang dilakukan antar pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang tidak sesuai prinsip kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa yang tidak dipertahankan Majelis Hakim Pengadilan Pajak tidak dapat dibenarkan, karena setelah meneliti dan menguji kembali dalil-dalil yang diajukan dalam Memori Peninjauan Kembali oleh Pemohon Peninjauan Kembali dihubungkan dengan Kontra Memori Peninjauan Kembali tidak dapat menggugurkan fakta-fakta dan melemahkan bukti-bukti yang terungkap dalam persidangan serta pertimbangan hukum Majelis Pengadilan Pajak, karena dalam perkara *a quo* terkait dalam hubungan istimewa atas pembayaran royalty dengan menggunakan metode *Transactional Net Margin Method (TNMM)* masih dalam rentang laba yang wajar dan oleh karenanya koreksi Terbanding (sekarang Pemohon Peninjauan Kembali) dalam perkara *a quo* dengan menggunakan metode *Rule of Thumb* tidak dapat dipertahankan karena tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku sebagaimana diatur dalam Penjelasan Pasal 29 ayat (2) Alinea Ketiga Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan jo Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Pajak Penghasilan jo Peraturan Terbanding Nomor PER-43/PJ/2010.



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

- b. Bahwa dengan demikian, tidak terdapat Putusan Pengadilan Pajak yang nyata-nyata bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku sebagaimana diatur dalam Pasal 91 huruf e Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Menimbang, bahwa berdasarkan pertimbangan-pertimbangan tersebut di atas, maka permohonan peninjauan kembali yang diajukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali: **DIREKTUR JENDERAL PAJAK**, tersebut tidak beralasan sehingga harus ditolak;

Menimbang, bahwa dengan ditolaknya permohonan peninjauan kembali, maka Pemohon Peninjauan Kembali dinyatakan sebagai pihak yang kalah, dan karenanya dihukum untuk membayar biaya perkara dalam peninjauan kembali;

Memperhatikan pasal-pasal dari Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman, Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung sebagaimana yang telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2004 dan perubahan kedua dengan Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009, Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak serta peraturan perundang-undangan yang terkait;

MENGADILI,

Menolak permohonan peninjauan kembali dari Pemohon Peninjauan Kembali: **DIREKTUR JENDERAL PAJAK** tersebut;

Menghukum Pemohon Peninjauan Kembali untuk membayar biaya perkara dalam pemeriksaan Peninjauan Kembali ini sebesar Rp2.500.000,00 (dua juta lima ratus ribu rupiah);

Demikianlah diputuskan dalam rapat permusyawaratan Mahkamah Agung pada hari Kamis, tanggal 20 April 2017, oleh Dr. H. Supandi, S.H., M.Hum., Ketua Muda Mahkamah Agung Urusan Lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara yang ditetapkan oleh Ketua Mahkamah Agung sebagai Ketua Majelis, Dr. H.M. Hary Djatmiko, S.H., M.S. dan Dr. Yosran, S.H., M.Hum., Hakim-Hakim Agung sebagai Anggota Majelis, dan diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum pada hari itu juga oleh Ketua Majelis beserta Hakim-Hakim Anggota Majelis tersebut dan dibantu oleh Dewi Eliza Kusumaningrum, S.H., M.H., Panitera Pengganti dengan tidak dihadiri oleh para pihak.

Anggota Majelis:
ttd/ Dr. H.M. Hary Djatmiko, S.H., M.S.

Ketua Majelis,
ttd/ Dr. H. Supandi, S.H., M.Hum.



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

ttd/ Dr. Yosran, S.H., M.Hum.

Panitera Pengganti,

ttd/ Dewi Eliza Kusumaningrum, S.H., M.H.

Biaya-biaya :

1. Meterai	Rp 6.000,00
2. Redaksi	Rp 5.000,00
3. Administrasi	<u>Rp 2.489.000,00</u>
Jumlah :	Rp 2.500.000,00

MAHKAMAH AGUNG RI
a.n. Panitera
Panitera Muda Tata Usaha Negara,

H. ASHADI, S.H.
NIP : 220 000 754